

SVEUČILIŠTE J.J. STOSSMAYERA U OSIJEKU
POLJOPRIVREDNI FAKULTET OSIJEK

Ante Bubalo

Preddiplomski studij, smjer Agroekonomika

RAČUNOVODSTVENI STANDARDI U POLJOPRIVREDI
Završni rad

OSIJEK 2016.

SVEUČILIŠTE J.J. STOSSMAYERA U OSIJEKU
POLJOPRIVREDNI FAKULTET OSIJEK

Ante Bubalo

Preddiplomski studij, smjer Agroekonomika

RAČUNOVODSTVENI STANDARDI U POLJOPRIVREDI
Završni rad

Povjerenstvo za obranu završnog rada:

1. Viši predavač, Darija Kuharić, predsjednik
2. Izv.prof.dr.dc. Ljubica Ranogajec, mentor
3. Izv.prof.dr.sc. Jadranka Deže, član

OSIJEK 2016.

SADRŽAJ

1. UVOD	1
2. IZVORI PODATAKA I METODE RADA	2
3. MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD (MRS) 41 – POLJOPRIVREDA	3
3.1 Priznavanje i mjerenje biološke imovine.....	7
3.2 Objavljivanje podataka	10
4. HRVATSKI STANDARDI FINANCIJSKOM IZVJEŠTAVANJA HSFI 17 - POLJOPRIVREDA	12
5. FADN	14
5.1 FADN - Metodologija.....	14
5.2 Selekcija uzoraka	15
5.3 Prikupljanje podataka.....	16
5.4 FADN u Hrvatskoj.....	17
6. ZAKLJUČAK	19
7. POPIS LITERATURE	20
8. SAŽETAK.....	21
9. SUMMARY	22
10. POPIS TABLICA	23
11. POPIS SHEMA	24
TEMELJNA DOKUMENTACIJSKA KARTICA	25

1. UVOD

Zbog sve bržeg protoka informacija i kapitala kao i zbog same globalizacije svjetskog tržišta, javlja se velika potreba za zajedničkim „jezikom“ između poslovnih subjekata iz različitih zemalja svijeta. Kako sve više dolazi do proboja velikih multinacionalnih kompanija na različita strana tržišta, moguće je uvidjeti kako takav tempo razvoja postavlja jasne ciljeve i zadatke računovodstvu. Uskladiti računovodstvene postupke na svim kontinentima i državama nije niti lak niti kratkotrajan proces, te se trebaju napraviti promijene u vidu metodologije i prezentacije samih financijskih izvještaja.

Osim promjene metodologije i prezentacije financijskih izvještaja, treba se provesti iscrpna promjena nacionalnih računovodstvenih sustava na internacionalnoj razini kako bi se došlo do potpune harmonizacije i standardizacije financijskog izvještavanja. Primjer iz prakse koji može poslužiti kako bi se objasnila važnost harmonizacije je sport, naime bez obzira na jezik kojim osoba priča, iz koje zemlje potiče i koje je kulture i običaja, on je uvijek isti. Postoje jasno definirana međunarodna pravila za svaki pojedini sport koja omogućuju osobi s jednog kraja svijeta da neometano igra određeni sport na bilo gdje u svijetu. Međunarodni računovodstveni standardi imaju za zadatak takvu prilagodbu i harmonizaciju sustava te će se u ovom završnom radu baviti objašnjavanjem ciljeva, metodologije, međunarodne i domaće prakse te koristi međunarodnih računovodstvenih standarda, hrvatskih standarda financijskog izvještavanja i FADN-a.

Cilj rada je opisati računovodstvene standarde specifične za poljoprivrednu djelatnost i to MRS 41, HSFI 17 te FADN sustav s usporedbom primjene u Hrvatskoj i EU.

2. IZVORI PODATAKA I METODE RADA

Pri izradi završnog rada korištene su različite literature koje se bave tematikom računovodstvenih standarda s posebnim osvrtom na one koji su specifični za poljoprivrednu proizvodnju. Radi sveobuhvatnosti sadržaja teksta te nadopunjavanja činjenica i informacija, korištene su relevantne internet stranice Europske komisije koje su prevedene pod vodstvom članova komisije.

Podatci o računovodstvenim standardima su prikupljani u svrhu i s ciljem definiranja potreba za računovodstvenim standardima, kako bi se pobliže objasnilo funkcioniranje te koristi i primjene standarda u samoj poljoprivredi.

Pri izradi završnog rada korištene su metode sinteze, analize i komparacije.

3. MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD (MRS) 41 – POLJOPRIVREDA

Međunarodni računovodstveni standard 41 (u daljnjem tekstu MRS 41), prvi put je donesen u prosincu 2000. godine, ali je prva primjena bila za godišnje razdoblje od 1.1.2003. godine. Cilj ovoga standarda jest propisati računovodstvene postupke, prezentiranje kod financijskog izvještavanja i objavljivanje koje je vezano uz poljoprivredne aktivnosti, a osim toga i predstavlja računovodstvo poljoprivredne aktivnosti – pretvaranje (transformacija) biološke imovine, živućih biljaka i životinja, u poljoprivredne proizvode.

Izdavanje MRS 41	<ul style="list-style-type: none">• Prosinac 2000.• Obuhvaća godišnja financijska izvješća za razdoblja koja počinju na dan ili nakon 1.1.2003. godine
Izmjene MSFI-a	<ul style="list-style-type: none">• 22. svibanj 2008.• Uređenje diskontnih stopa• Za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1.1.2009
Nove izmjene i dopune	<ul style="list-style-type: none">• 30. lipanj 2014.• Za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2016.

Shema 1: Povijesni razvoj MRS-a 41

Izvor: www.iasplus.com

MRS 41 se primjenjuje za sljedeće stavke koje se odnose i koriste za poljoprivrednu proizvodnju i obavljanje poljoprivredne djelatnosti (aktivnosti):

a.) biološka imovina

b.) vladine potpore

- I. bezuvjetne državne potpore koje su vezane uz biološku imovinu, koja se mjeri po fer vrijednosti, a umanjena je za procjene troškova do točke prodaje, budu priznate kao prihod onda, i samo onda kada države potpore dospiju

- II. kada su države potpore uvjetne, uključujući i kada država traži od subjekta ne bavljenje određenom poljoprivrednom aktivnošću, subjekt mora priznati državne potpore kao prihod samo pri ispunjenju državnih uvjeta vezanih uz potporu
- c.) poljoprivrednu proizvodnju u trenutku žetve

Kada je dobivena državna potpora za nabavu dugotrajne biološke imovine na gospodarstvu, a sama imovina se evidentira po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti ili gubitak od smanjenja vrijednosti, državna se potpora priznaje kao:

- odgođeni prihod koji se sustavno umanjuje i prikazuje kao prihod za vrijeme uporabe imovine
- smanjenje knjigovodstvene imovinske vrijednosti, a nakon toga se smanjuje trošak amortizacije za vrijeme uporabe imovine

Kada se državnim potporama potiče proizvodnja kratkotrajne biološke imovine koja se evidentira prema fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, potpore se tada priznaju prihodima u razdoblju kad je nastalo potraživanje. Primljeni novac ili bilo koja druga imovina na ime državnih potpora ne podliježe oporezivanju. Kod određivanja pod koju kategoriju (kratkotrajna ili dugotrajna) biološka imovina spada potrebno je znati 2 kriterija:

- 1.) očekivano razdoblje uporabe: svaka imovina koja se neće potrošiti ili prodati u razdoblju od jedne godine i više, se smatra dugotrajnom imovinom, a ako je vrijeme korištenja manje ili jednako jednoj godini, imovina se smatra kratkotrajnom
- 2.) pojedinačni trošak nabave: prema čl. 12 Zakona o porezu na dobit, dugotrajna je imovina ona kojoj pojedinačni trošak nabave imovine (stvari i prava) veći od 2.000,00 kuna

Pošto pojam pojedinačnog troška nabave nije pobliže određen, treba se pri određivanju, što to jest pojedinačni trošak nabave a što nije, uzeti u obzir i ostali kriteriji. Tako se kod podizanja npr. trajnog nasada ne uzima svaka jedinica u obzir nego se smatra cjelokupna površina kao pojedinačni trošak nabave, no kada promatramo osnovno stado, pojedinačni trošak nabave se odnosi na svaku jedinku (životinja).

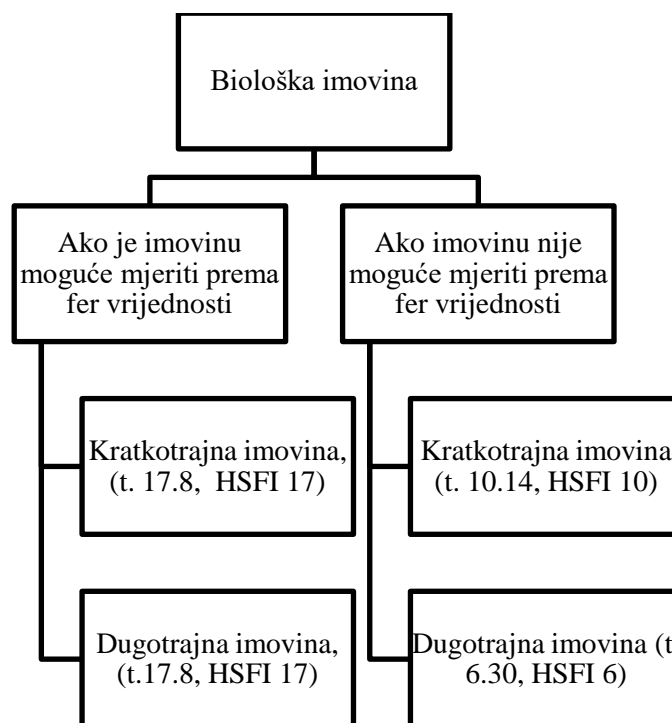
MRS 41 se ne odnosi na zemljište koje se koristi u poljoprivrednoj proizvodnji i poljoprivrednim aktivnostima (za njega su zaduženi MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i

oprema, te MRS 40 – Imovina namijenjena ulaganju) nematerijalnu imovinu vezana uz poljoprivredne aktivnosti (za nju je zadužen MRS 38 –Nematerijalna imovina).

Termini koji se često spominju u MRS-u 41 su:

- a.) biološka imovina: živuća životinja i/ili biljka
- b.) biološko pretvaranje kao skup procesa rasta, proizvodnje i stvaranja koje uzrokuje kvalitativne i/ili kvantitativne promjene kod biološke imovine
- c.) žetva koja predstavlja zaustavljanje životnog procesa i rasta biološke imovine
- d.) poljoprivredna aktivnost kao transformacijski proces biološke imovine u poljoprivredni proizvod, koji ima za cilj prodaju istog proizvoda ili pribavljanje dodatne biološke imovine
- e.) poljoprivredni proizvod predstavlja dio biološke imovine koji je požet od strane poslovnog subjekta
- f.) fer vrijednost, odnosno vrijednost po kojoj se imovina može zamijeniti ili obveza podmiriti, između dva voljna subjekta, u transakcijama po tržišnim uvjetima, a temelji se na njezinoj sadašnjoj lokaciji.

Pojam poljoprivredna aktivnost (proizvodnja) se odnosi na širok spektar aktivnosti kao što su: cvjećarstvo, stočarstvo, akvakultura, šumarstvo, godišnja ili višegodišnja žetva itd. Naime unutar nabrojanih aktivnosti ipak postoje određene sličnosti kao što su sposobnost promijene (biološko pretvaranje živućih organizama), samo upravljanje promjenama (kontrola određenih čimbenika kao što su vlažnost, temperatura, svjetlo, u svrhu stabilizacije i povećanja potrebnih uvjeta za proizvodnju) te mjerenje samih promjena (kvantitativne i kvalitativne promjene, kao rezultat biološke transformacije).



Shema 2: Razvrstavanje biološke imovine

Izvor: Ivan Žic, 2009.

Što se tiče primjene, MRS 41 se bavi i primjenjuje na poljoprivredne proizvode, koje su plod žetve subjekta te samo u trenutku žetve, dok se ostali standardi primjenjuju za biološku imovinu nakon žetve u procesu prerade. Ovaj standard propisuje računovodstvene tretmane vezane uz biološku imovinu, tijekom razdoblja rasta, proizvodnje, stvaranja i degeneracije biološke imovine. Bavi se također i početnim mjerenjem proizvoda u vrijeme žetve, međutim, ne bavi se procesom proizvodnje poslije žetve, npr. pretvaranjem žita u brašno. Kod početnog mjerenja proizvoda, standard, zahtjeva mjerenje po fer vrijednosti koja je umanjena za procijenjene. Nije uvijek moguće odrediti fer vrijednost biološke imovine te u takvim slučajevima, subjekt mjeri biološku imovinu po trošku umanjenom za amortizaciju i gubitke nastale zbog umanjena. Kod poljoprivrednih aktivnosti, često dolazi do promjene fizičkih svojstava živih životinja i/ili biljaka, koja direktno povećava ili smanjuje ekonomsku korist subjekta.

Tablica 1. Poljoprivredni proizvodi dobiveni iz biološke imovine

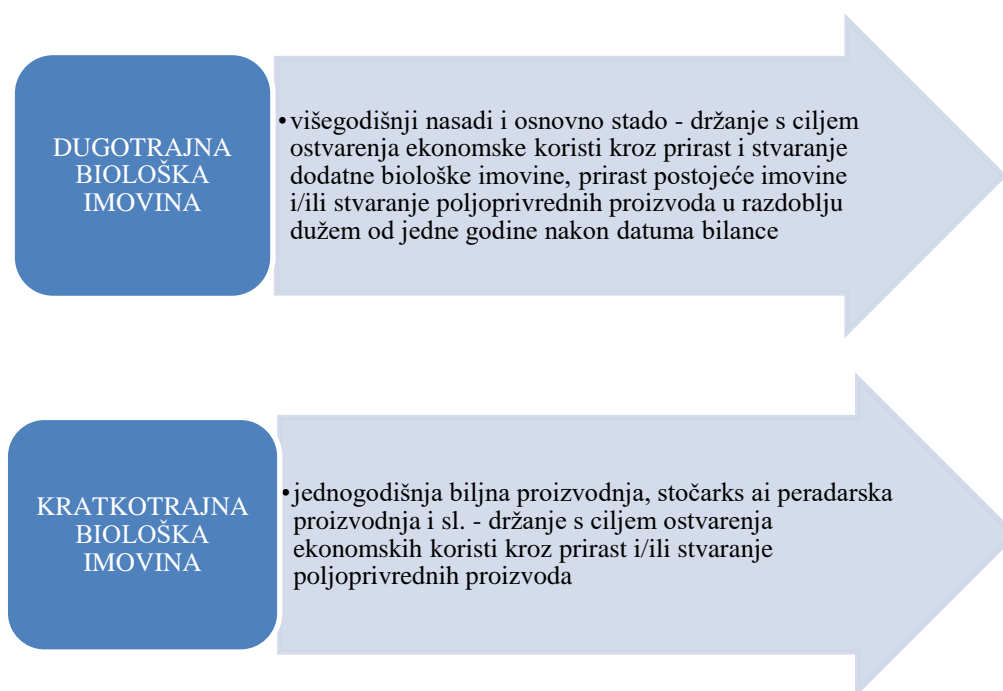
Biološka imovina	Poljoprivredni proizvod	Prerađevine
ovce	vuna	pređa, tepih
drveće (plantaže)	posječeno drvo	trupci
biljke	pamuk	niti, vlakna, odjeća
	trska	šećer
muzne krave	mlijeko	sir
svinje	svinjske polovice	suhomesnati proizvodi
grmlje	lišće	čaj, sušeni duhan
vinogradi	grožđe	vino

Izvor: Europska komisija

3.1. Priznavanje i mjerenje biološke imovine

Subjekt treba i može priznati svoju biološku imovinu samo u slučaju da:

- a.) kontrolira biološku imovinu kao rezultat prošlih događaja
- b.) ako će buduće ekonomske koristi koje su vezane uz biološku imovinu pritjecati samome subjektu
- c.) ako se trošak imovine ili fer vrijednost može izmjeriti



Shema 3: Razvrstavanje biološke imovine

Izvor: Cirkveni Filipović, 2016.

Kod poljoprivredne aktivnosti, što se mjerenja tiče, može se koristiti svjedočena kontrola kao na primjer označavanjem stoke prilikom kupovine ili rođenja, te se moguće buduće ekonomske koristi ocjenjuju mjerenjem fizičkih svojstava. Biološka se imovina mjeri prilikom početnog priznavanja te se na svaki novi datum bilance, po fer vrijednosti umanjenosti za troškove do točke prodaje, osim kada se fer vrijednost ne može odrediti (izmjeriti). Pod troškovima do mjesta prodaje se misli na: naknade dilerima i brokerima, carine i porezi i pristojbe nadzornim agencijama i burzama, a isključuje troškove prijevoza i ostale troškove koji su nastali dovozom robe na tržište. Proces određivanja fer vrijednosti može biti težak proces, no može se bitno olakšati grupiranjem biološke imovine po određenim bitnim značajkama i svojstvima kao što su starosti i kvaliteta, a subjektu je ostavljeno na izbor da sam odabere svojstva koja odgovaraju svojstvima koja se koriste na tržištu. Poslovni subjekt ima pravo sklopiti ugovor o prodaji biološke imovine na neki budući datum, što se i događa učestalo u praksi, ali tada ta ugovorna cijena nije nužno mjerodavna u određivanju fer vrijednosti zbog toga što ona odražava tekuće tržište, te se u tom slučaju fer vrijednost ne prepravlja zbog postojećeg ugovora. Ukoliko postoji tržište za biološku imovinu koje je aktivno u datom trenutku, izlistana cijena je odgovorna osnova za formiranje vrijednosti biološke imovine.

Međutim ukoliko ne postoji aktivno tržište biološke imovine tada subjekt određuje fer cijenu uz pomoć određenih točaka gdje koristi jednu ili više njih, a te točke su:

- a.) zadnja tržišna cijena
- b.) tržišna cijena slične imovine s određenim prilagodbama
- c.) sektor najboljeg usporednog mjerenja (npr. vrijednost stoke izražena po kg mesa)

Postoje također i slučajevi kada se ne može odrediti fer vrijednost biološke imovine u sadašnjem stanju ili obliku, jer vrijednosti mogu biti nedostupne, te se u tom slučaju koristi sadašnja vrijednost budućih neto novčanih tokova prije poreza, za određivanje fer vrijednosti. Cilj računanja sadašnje vrijednosti očekivanih neto novčanih tokova jest određivanje i ocjena fer vrijednosti biološke imovine kada se ona nalazi na određenoj lokaciji i u određenom obliku. Trenutno (sadašnje) stanje biološke imovine isključuje povećanje vrijednosti same imovine od dodatnog biološkog pretvaranja i narednih aktivnosti subjekta. Novčani tokovi financiranja imovine, oporezivanja i uspostave biološke imovine se nikada ne uključuju, a pri dogovaranju kupca i prodavatelja oni razmatraju mogućnost promjena u novčanim tokovima, drugim riječima fer vrijednost odražava mogućnost takvih promjena. Subjekt očekivanja o mogućim promjenama novčanih tokova ugrađuje u očekivane novčane tokove i/ili diskontne stope.

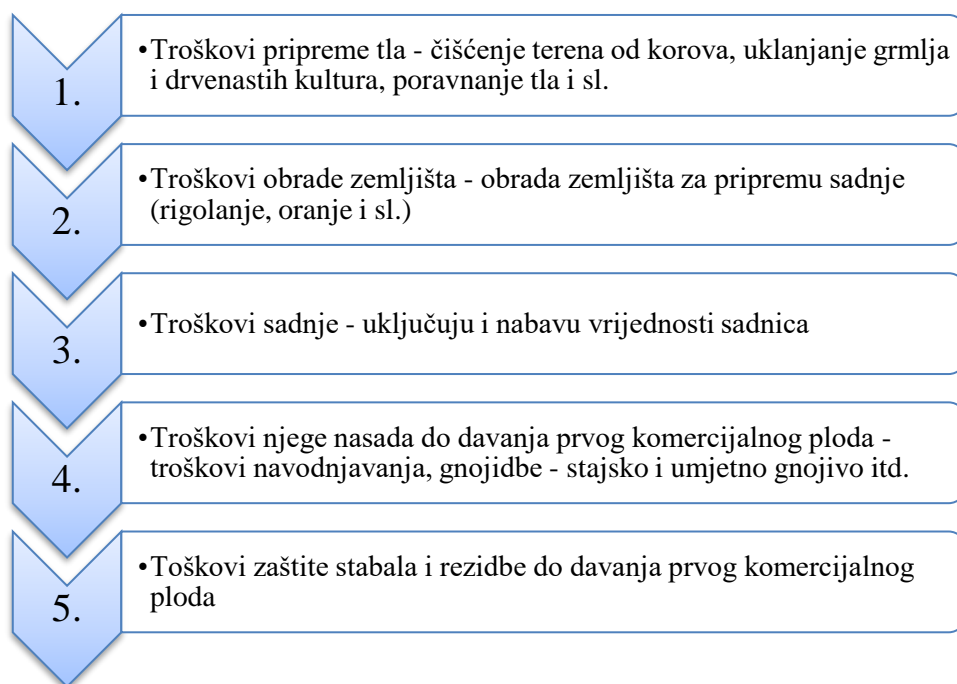
Troškovi u nekim slučajevima mogu odražavati fer vrijednost biološke imovine, osobito kada:

- a.) se odvija biološka pretvorba, u manjem obujmu, od početne pojave troška
(presađivanje sadnog materijala prije datuma bilance)
- b.) utjecaj pretvaranja biološke imovine nije značajan

Često je slučaj da je sama biološka imovina vezana uz zemlju (drvo vezano uz plantažu), te ako ne postoji aktivno tržište vezano uz biološku imovinu koja je vezana uz zemljište, postojat će tržište za kombiniranu imovinu, iz kojeg subjekt može koristiti informacije za proces ocjene fer vrijednosti biološke imovine.

U dobit ili gubitak razdoblja može se uključiti ona dobit ili gubitak koja je nastala početnim priznavanjem biološke imovine, po njenoj fer vrijednosti a koja je umanjena za procijenjene troškove do točke prodaje ili iz promjene same fer vrijednosti koja je

umanjena za troškove do prodaje biološke imovine. Gubitak može nastati iz početnog priznavanja jer se troškovi do točke prodaje uvijek odbijaju u procjeni fer vrijednosti koja je umanjena za troškove do točke prodaje biološke imovine. Dobitak može nastati također pri početnom priznavanju biološke imovine ako dođe npr. do koćenja stoke ili kao rezultat žetve. Takve nastale promjene (dobit ili gubitak) uvijek treba uključiti u dobit i gubitak razdoblja u kojemu su nastali.



Shema 4: Najčešći troškovi kod biološke imovine

Izvor: Cirkveni Filipović, 2016.

3.2. Objavljivanje podataka

Svako je gospodarstvo obvezno prikazati i objaviti sve dobitke i gubitke nastale u tekućem razdoblju pri početnom priznavanju biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda i iz promjene same fer vrijednosti koja je umanjena za procijenjene troškove do točke prodaje biološke imovine. Subjekt bi trebao također opisati i svaku grupu biološke imovine koja može biti u obliku kvantificiranog ili narativnog opisa. Potiče se svakog pojedinog subjekta da pruži i kvantitativni opis svake grupe biološke imovine a treba razlikovati osnovnu od potrošačke biološke imovine. Potrošačka biološka imovina je ona koja se žanje ili prodaje kao biološka imovina kao npr. živa stoka namijenjena prodaji mesa, riba, ljetina itd. Osnovna biološka imovina malo je drukčija od potrošačke jer ona nije namijenjena

proizvodnji nego samoobnavljanju kao npr. voćke i drveće gdje se jedan dio koristi dok samo drvo i dalje ostaje, trsovi vinograda itd.

Dozrela biološka imovina jest ona imovina koja ima obilježja žetve ili može održati obilježje žetve. Upravo ovakva podjela i ovakve razlike bitno pomažu u procjeni vremena budućih novčanih tokova. Gospodarstvo bi uvijek, osim ako nije navedeno drukčije, trebalo opisati prirodu aktivnosti te svaku grupu biološke imovine, procjene fizičkih količina te ne financijske mjere u koje spadaju svake grupe biološke imovine na kraju razdoblja i gotov proizvod tijekom razdoblja. Subjektu se savjetuje da također objavi metode i značajne pretpostavke koje je koristio u određivanju fer vrijednosti svake grupe poljoprivredne metode u vrijeme žetve i svake grupe biološke imovine.

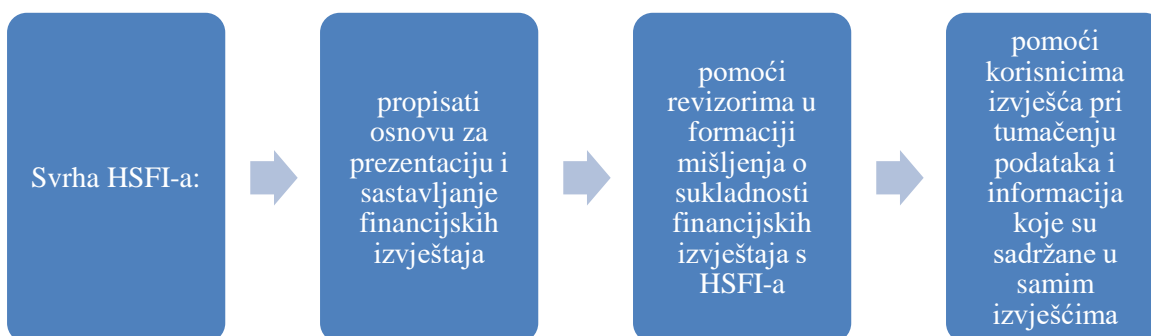
Poljoprivredna aktivnost podložna je različitim čimbenicima kao što su klimatski rizici, rizici od bolesti i nametnika te brojnim drugim prirodnim rizicima, te ukoliko dođe do takvih pojava koji rezultiraju povećanjem materijalne stavke prihoda ili rashoda, priroda i iznos te stavke se objavljuje u skladu s MRS-om 1 Prezentiranje financijskih izvještaja.

4. HRVATSKI STANDARDI FINANCIJSKOM IZVJEŠTAVANJA HSFI 17 - POLJOPRIVREDA

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI) su na snazi i koriste se od 1.siječnja 2016. godine, te se sva financijska izvješća sastavljaju u skladu s istim. Nastali su sukladno Zakonu o računovodstvu, a temelje se na domaćoj teoriji i praksi te na Direktivi 2013/34/EU Europskog Vijeća i parlamenta od 2013. godine. Njima se uređuje tematika u vezi s financijskim izvješćima, koja su u prvom redu namijenjena vanjskim korisnicima.

Pojam financijski izvještaj obuhvaća skup financijskih izvještaja sastavljenih za razdoblje tijekom godine ili za poslovnu godinu, a uređuje sastavljanje, prezentiranje i objavljivanje financijskih izvještaja onih poduzetnika koji nisu obveznici primjene MRS-ova. Dakle, može se zaključiti da su HSFI-a prilagođeni mikro, malim i srednjim poduzetnicima, te zbog prilagodbe takvim poduzetnicima, koji su i najčešći u Hrvatskoj, oni su jednostavni i malog su opsega ali uvijek zadovoljavaju stručne kriterije suvremenog računovodstva. Poduzetnici čiji financijski izvještaji jesu u skladu s HSFI-a moraju u bilješkama objaviti izjavu o njihovoj sukladnosti i primjeni.

HSFI predstavlja računovodstvena načela i pravila koja računovodstvena struka primjenjuje kod sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja.



Shema 5: Svrha Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja

Izvor: Odbor za standarde financijskog izvještavanja

Opća načela u mjerenjima i priznavanjima pozicija financijskih izvještaja su postupci i opća pravila koje prihvatila struka a koriste se pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja opće namjene.

Cilj HSFI-a 17 jest definirati računovodstvene postupke koje su vezane uz biološku imovinu i poljoprivredne proizvode te je on u skladu s Direktivom 2013/34/EU. Ovaj standard se bavi poljoprivrednim proizvodima do same točke ubiranja, a nakon ubiranja ga zamjenjuje HSFI 10 – Zalihe. HSFI 17 treba primjenjivati kod mjerenja, priznavanja i objavljivanja biološke imovine i poljoprivrednih proizvoda u financijskim izvješćima. Poljoprivredni proizvodi i biološka imovina se priznaje u financijskim izvještajima kada ispunjavaju određene uvjete:

- a.) kada subjekt kontrolira navedenu imovinu
- b.) kada se fer vrijednost odnosno trošak nabave može pouzdano odrediti
- c.) kada postoji vjerojatnost da će se buduće ekonomske koristi pritjecati poslovnom subjektu

Kod mjerenja biološke imovine potrebno je znati može li se njena fer vrijednost pouzdano izmjeriti. Kada se fer vrijednost može pouzdano izmjeriti, onda se početno te na svaki novi datum bilance mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje. Ukoliko je slučaj da se fer vrijednost ne može odrediti onda se mjeri po trošku nabave koji je umanjen za kumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. Poljoprivredni proizvodi koji su nastali od biološke imovine, u trenutku branja, se mjere po fer vrijednosti koja je umanjena za trošak do točke prodaje : prijevozni i slični troškovi koji su potrebni da bi se proizvod dopremio na tržište, carine, porezi itd. Kada biološka imovina poslovnog subjekta više ne zadovoljava gore navedene kriterije tada se ona prestaje priznavati.

5. SUSTAV POLJOPRIVREDNIH KNJIGOVODSTVENIH PODATAKA - FADN

FADN (*Farm Accountancy Data Network*) odnosno sustav poljoprivrednih knjigovodstvenih podataka je utemeljen 1965. godine odlukom vijeća 79/65. FADN jest sustav koji se bavi prikupljanjem knjigovodstvenih podataka (ekonomskih, financijskih i proizvodnih podataka) na godišnjoj bazi, određenih poljoprivrednih gospodarstava u Europskoj Uniji. FADN ne prikuplja podatke svih poljoprivrednih gospodarstava Europske Unije, nego samo podatke onih gospodarstava koja svojom veličinom mogu smatrati komercijalnim. Poljoprivredna gospodarstva su svrstana u različite skupine prema trima obilježjima i kriterijima: vrsta poljoprivredne proizvodnje, regionalna pripadnost poljoprivrednog gospodarstva te veličina gospodarstva. FADN je jedini ujednačeni izvor mikroekonomskih podataka u Europskoj Uniji, jer su knjigovodstveni standardi i principi jednaki u svakoj državi članici Europske Unije. FADN je također i instrument vrednovanja dohotka poljoprivrednih gospodarstava te utjecaj zajedničke poljoprivredne politike na sam dohodak. Godišnja istraživanja o visini dohotka je obaveza svake države članice Europske Unije.

5.1. FADN - metodologija

U Europskoj Uniji postoji izraz „*The universe of farms*“ koji predstavlja statistički termin koji definira određeni promatrani skup farmi, odnosno skup poljoprivrednih gospodarstava. Skupovi farmi se sastoje od svih poljoprivrednih gospodarstava koji imaju najmanje 1 hektar i onih gospodarstava koji imaju manje od 1 hektara ali proizvode veću količinu outputa od propisane količine. Države članice mogu koristiti i drugi prag od onog od 1 hektara no moraju se slijediti ostala pravila i norme propisane od strane Europske komisije br. 1166/2008 iz studenog 2008. godine. Područje promatranje se ne odnosi na sve farme i gospodarstva koja su u Europskoj Uniji, naime Europska komisija prate smjernice koje su opisane u regulaciji EC (Europske komisije) br. 1217/2009, odnosno samo one farme koje se smatraju komercijalnim. Komercijalna farma jest svaka ona farma koja je dovoljno velika da bi svom vlasniku pružila dostatan izvor prihoda kako bi podmirio osnovne potrebe sebe i svoje obitelji. Veličina posjeda poljoprivrednog gospodarstva je različita u svakoj državi članici Europske unije, stoga je svakoj državi ostavljeno na izbor da sama odredi prag veličine komercijalne farme. Osim same veličine posjeda poljoprivrednog

gospodarstva, u obzir se uzima i takozvana ekonomska veličina gospodarstva koja predstavlja veličinu gospodarstva mjerenu u standardnom outputu (standardni ekonomski rezultat) odnosno prosječnoj vrijednosti usjeva po hektaru ili prosječnoj vrijednosti po grlu stoke izraženoj u eurima, odnosno jediničnu novčanu vrijednost proizvodnje poljoprivrednog proizvoda izraženu u proizvođačkim cijenama, a ne uključuje potpore i poreze.

5.2. Selekcija uzoraka

I prije osnivanja FADN-a određene su članice EU-a imale svoj sustav za provođenje istraživanja poljoprivrednih gospodarstava. Takvi sustava nisu uvijek bili vjerodostojni jer nisu uzimali u obzir sve farme nego su promatrali samo određeni uzorak, te su takve sustave, određene članice, ostavile i nakon uspostave FADN-a.

Tablica 2. Ekonomska veličina posjeda za godinu 2015. u 1000 EUR

Država	Veličina	Država	Veličina
Belgija	25	Litva	4
Bugarska	2	Luksemburg	25
Češka	8	Mađarska	4
Danska	15	Malta	4
Njemačka	25	Nizozemska	25
Estonija	4	Austrija	8
Irska	8	Poljska	4
Grčka	4	Portugal	4
Španjolska	8	Rumunjska	2
Francuska	25	Slovenija	4
Hrvatska	4	Slovačka	25
Italija	8	Finska	8
Cipar	4	Švedska	15
Latvija	4	Ujedinjeno Kraljevstvo	25

Izvor: Europska komisija za poljoprivredu i ruralni razvoj 2015.

Područje promatranja, istraživanja i prikupljanja podataka je raznovrstan i heterogen jer su određena promatrana gospodarstva velika (u smislu ekonomske veličine) dok su druga mala, jedni se specijaliziraju u biljnoj proizvodnji, drugi u stočarskoj proizvodnji, dok treći u kombiniranoj biljnoj i stočarskoj proizvodnji. Kako bi se osigurali točni i reprezentativni podatci, agencije članica država moraju napraviti kvalitetan i slojevit izvještaj za Europsku komisiju (*Farm return*) (u daljnjem tekstu izvještaj). Zbog tri kriterija FADN-a (vrsta poljoprivredne proizvodnje, regionalna pripadnost poljoprivrednog gospodarstva te veličina gospodarstva) omogućen je prikaz u obliku trodimenzionalne matrice ćelija kako bi dobiveni podatci bili točni i reprezentativni. Sama matrica radi na princip ćelija, odnosno 121.520 ćelija (140 FADN regija x 62 tipa farmi x 14 klasa ekonomske veličine), gdje svaka ćelija odgovara određenoj kategoriji farmi. Određene ćelije predstavljaju velik broj farmi, dok druge predstavljaju mali broj farmi svrstanih u ćeliju po određenoj kategoriji, dok su treće ćelije prazne zbog ne postojanja određene vrste proizvodnje u promatranoj regiji. Europska komisija i agencije država članica biraju uzorke farmi ne iz cjelokupnog promatranog skupa nego iz pojedine ćelije, kako bi se osigurala zastupljenost svakog oblika proizvodnje.

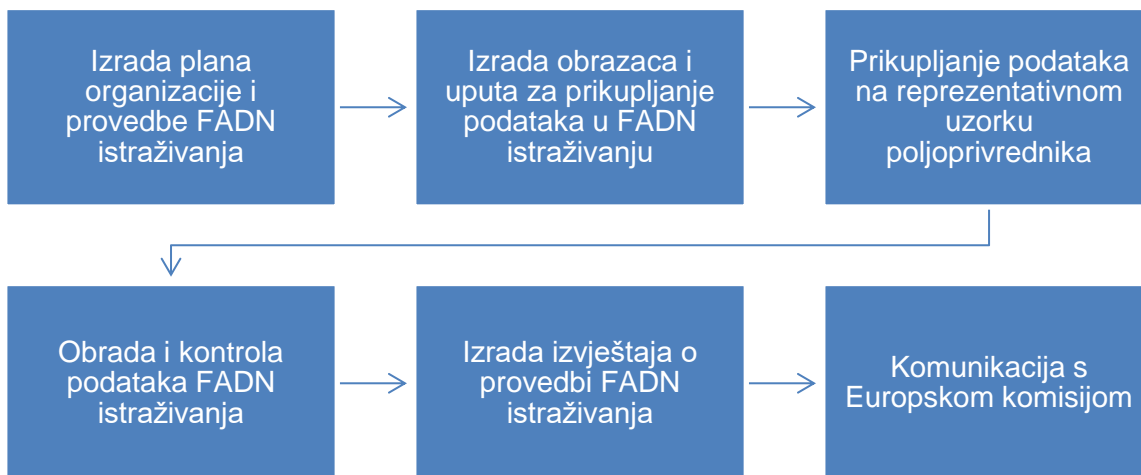
5.3. Prikupljanje podataka

Obaveza i odgovornost prikupljanja samih podataka snose agencije i države članice Europske Unije, zajedno s istraživačkim institutima u poljoprivredi, koji mogu koristiti svoje zaposlenike ili unajmiti različita sveučilišta i fakultete, kooperacije, računovođe ili druge organizacije. Trajanje prikupljanja samih podataka traje sveukupno 12 mjeseci a početak prikupljanja je drukčiji u svakoj zemlji članici. Regulacijom Europske komisije br. 2237/77 iz 23.rujna.1977, s pridruženim amandmanima do 2008. godine, propisuju oblik i formu izvješća za Europsku komisiju (*Farm return*). Takva regulacija se koristila do 2008. godine, a regulacija br. 868/2008 se koristi od financijske godine 2009. Upitnici sadržavaju definiciju svakog upita, odnosno pojma, sadržanog u izvješću, te upute o ispunjavanju. Podatci o farmama uvijek moraju biti točni i ažurni, stoga se dobiveni podatci podvrgavaju strogim provjerama od strane agencija država članica Europske Unije kao i strogim provjerama same Europske komisije. Kako bi se osigurala točnost provode se određeni testovi kao što je test povezanosti, odnosno koherentnosti, u kojemu dolazi do klasifikacije gospodarstava prema njihovoj veličini i vrsti proizvodnje prema klasifikaciji Europske Unije. Kod samog procesa klasifikacije određena poljoprivredna gospodarstva se

moгу preseliti iz jedne ćelije u drugu zbog npr. promjene veličine i vrste proizvodnje u vremenu između ispunjavanja izvješća te kraja računovodstvene godine. Drugi proces jest provođenje samog testa koherencije, koji se sastoji od nekoliko stotina testova koji bi trebali uočiti moguće pogreške koje su nastale, nedosljedne podatke i neuvjerljive podatke. Postoji još dosta testova kojima se provjerava točnost i istinitost podataka, a neki od njih su : test homogenosti, test kontinuiranosti, korekcijske procedure i ostalo.

5.4. FADN u Hrvatskoj

Pojam FADN, u članku 1. Pravilnika o sustavu poljoprivrednih knjigovodstvenih podataka, definira FADN kao „Sustav poljoprivrednih knjigovodstvenih podataka *Farm Accountancy Data Network*, koji obuhvaća provedbu godišnjeg istraživanja o strukturi, proizvodnji, prihodima i rashodima poljoprivrednih gospodarstava“ (NN 70/15). Osim same definicije FADN-a, pravilnik definira tijela za uspostavu i nadzor sustava te tijelo nadležno za provedbu i organizaciju FADN istraživanja. Članak 1. Pravilnika sadrži također i odredbe o uspostavi sustava za prikupljanje podataka, uredbe komisije o izvještaju za gospodarstva, uredbe o odabiru gospodarstava u svrhu određivanja dohotka, uredbe komisije kojima se utvrđuje tipologija poljoprivrednih gospodarstava. Članak 3. Pravilnika se odnosi na pojedine pojmove iz sustava FADN i njihova objašnjenja. Pravilnik definira odgovornosti i obaveze pojedinih tijela koja su uključena u sustav FADN, te tko sve sudjeluje u organizaciji i provedbi sustava. Tako je jasno definirano kako Ministarstvo poljoprivrede ima odgovornost i obavezu za organizaciju i stručnu provedbu FADN-a a u organizaciji i provedbi također sudjeluju: poljoprivredna gospodarstva, Poljoprivredna savjetodavna služba, Državni zavod za statistiku, knjigovodstveni uredi te Nacionalni FADN odbor. Osim već navedenih organizacija u provedbi također sudjeluju i znanstvene i obrazovne te stručne institucije, ustanove koje odredi Ministarstvo te upravna tijela.



Shema 6: Zadatci Savjetodavne službe

Izvor: Pravilnik o sustavu poljoprivrednih knjigovodstvenih podataka

Osim tijela za provedbu sustava, postoje i tijela koja obnavljaju nadzor nad FADN sustavom, a to je Nacionalni FADN odbor, kojeg imenuje ministar. Odbor čine predstavnici:

- 1.) Poljoprivrednog fakulteta u Osijeku – 1 član
- 2.) Agronomskog fakulteta u Zagrebu – 1 član
- 3.) Državnog zavoda za statistiku – 1 član
- 4.) Poljoprivrednih gospodarstava – 1 član
- 5.) Poljoprivredne savjetodavne službe – 2 člana
- 6.) Ministarstva – 5 članova

Zadaće odbora su izvještavanje Ministarstva o nepravilnosti u sustavu, odobravanje selekcijskog plana, prihvaćanje izvješća o provedbi selekcijskog plana te razmatranje pitanja vezanih uz provedbu plana. Poljoprivredna gospodarstva potpisuju ugovor s Poljoprivrednom savjetodavnom službom te se obavezuju dati točne podatke te da će se pridržavati rokova dostave podataka za što će, ako ispune obaveze iz ugovora, dobiti novčanu naknadu, sukladno sredstvima osiguranim u Državnom proračunu.

6. ZAKLJUČAK

Harmonizacija financijskih izvještaja na globalnoj razini služi smanjenju rizika te ujedinjavanja računovodstvene prakse i pravila, a krajnji joj je cilj standardizacija. Potrebno je proširiti međunarodne računovodstvene standarde na države koje još nisu članice sustava, te dovesti do internacionalizacije i prilagodbe globalne računovodstvene prakse. Zbog sve većeg broja velikih multinacionalnih kompanija kao i zbog same ekspanzije globalnog tržišta i globalizacije, od esencijalne je važnosti u potpunosti maknuti iz upotrebe pojedine računovodstvene sustave koji nisu harmonizirani, te ih zamijeniti onim međunarodnim.

Međunarodni računovodstveni standardi su od iznimne važnosti i zbog olakšavanja poslovanja poslovnih subjekata, ali i zbog transparentnosti i ujednačenosti financijskih izvješća. Takva izvješća primjenom međunarodnih standarda postaju razumljivija i transparentnija.

Osim samih standarda treba spomenuti i važnosti koje donosi sustav FADN jer je on jedini sustav koji daje jasne, relevantne i ujednačene mikroekonomske podatke u Europskoj Uniji. FADN je također i instrument vrednovanja dohotka poljoprivrednih gospodarstava kao i pokazatelj utjecaja poljoprivredne politike na iste. Kako se svijet iz dana u dan mijenja, tako se mijenja i tržište koje donosi nove izazove i mogućnosti za poboljšanje. Svaki dan poslovanja je novi izazov te se tako treba i ulagati u razvoj standarda i FADN-a kako bi se poboljšala i unaprijedila gospodarska aktivnost s naglaskom na poljoprivrednu.

7. POPIS LITERATURE

1. Crikveni Filipović Tamara (2016.): Posebnosti godišnjeg obračuna u poljoprivrednoj djelatnosti za 2015. godinu, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb
2. Ranogajec Ljubica (2009.): Računovodstvo u poljoprivredi, Poljoprivredni fakultet u Osijeku, Osijek
3. Skupina autora (2009.): Računovodstvo proizvodnje, RRIF plus, Zagreb
4. Europska komisija (2009): Consolidated version of International Accounting Standard 41 Agriculture, International Accounting Standards Board, London
5. <http://ec.europa.eu/agriculture/rca/>, pristupio 27.08.2016.
6. <http://www.savjetodavna.hr/projekti/15/fadn/>, pristupio 29.08.2016.
7. <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias41>, pristupio 01.09.2016.
8. http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_08_86_1709.html, pristupio 26.08.2016.
9. [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:Farm_structure_survey_\(FSS\)](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:Farm_structure_survey_(FSS)), pristupio 28.08.2016.
10. Ministarstvo poljoprivrede (2013.): Pravilnik o sustavu poljoprivrednih knjigovodstvenih podataka, Ministarstvo poljoprivrede, Zagreb
11. Ministarstvo poljoprivrede, ribarstva i ruralnog razvoja (2009.): Pravilnik o sustavu poljoprivrednih knjigovodstvenih podataka, Ministarstvo poljoprivrede, ribarstva i ruralnog razvoja, Zagreb
12. Odbor za standarde financijskog izvještavanja (2013.): Odluka o izmjenama i dopunama odluke o objavljivanju međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, Odbor za standarde financijskog izvještavanja, Zagreb

8. SAŽETAK

Zbog sve veće ekspanzije tržišta raste i potreba za ujednačenim računovodstvenim sustavom. Kako bi se zadovolji potreba za harmonizacijom i ujednačavanjem normi, Europska Komisija kreira i donosi niz sustava za olakšano poslovanje poslovnih subjekata.

Jedan od takvih sustave jest FADN, koji je utemeljen 1965. godine a bavi se prikupljanjem knjigovodstvenih podataka određenih poljoprivrednih gospodarstava na godišnjoj osnovi. Osim FADN sustava postoje i Međunarodni Računovodstveni Standardi (MRS-ovi) koji propisuju računovodstvene postupke prezentacije kod financijskih izvještavanja te objavljivanja vezanih uz poljoprivrednu aktivnost.

Hrvatski Standardi Financijskog Izvještavanja (HSFI) predstavljaju računovodstvena načela i pravila koja računovodstvena struka koristi pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja.

Ključne riječi: poljoprivreda, Međunarodni računovodstveni standard 41, Hrvatski standard financijskog izvještavanja 17, FADN.

9. SUMMARY

Due to the increasing expansion of the market, there is a certain need for uniform accounting system. In order to meet the needs for harmonization and standardization of norms, the European Commission creates and delivers a range of systems to facilitate the needs of business enterprises.

One of the systems is FADN, which was founded in 1965 and its task is collecting accounting data of some of the farms on an annual basis. Besides the FADN system, there are the International Accounting Standards (IASs) which are prescribing accounting procedures of presentations in financial reporting and disclosures related to agricultural activities.

The Croatian Financial Reporting Standards (CFRS) represent the accounting principles and rules used by the accounting profession in the preparation and presentation of the financial reports.

Key words: Agriculture, International accounting standard 41, Croatian financial reporting standard 17, FADN.

10. POPIS TABLICA

Tablica 1: Poljoprivredni proizvodi dobiveni iz biološke imovine	7
Tablica 2: Ekonomske veličine posjeda za godinu 2015. u 1.000 eura	16

11. POPIS SHEMA

Shema 1: Povijesni razvoj MRS-a 41	3
Shema 2: Razvrstavanje biološke imovine	6
Shema 3: Razvrstavanje biološke imovine	8
Shema 4: Najčešći troškovi kod biološke imovine	10
Shema 5: Svrha Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja	12
Shema 6: Zadatci Savjetodavne službe	18

TEMELJNA DOKUMENTACIJSKA KARTICA

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku
Poljoprivredni fakultet u Osijeku
Završni rad

Računovodstveni standardi u poljoprivredi
Accounting standards in agriculture

Ante Bubalo

Sažetak: Zbog sve veće ekspanzije tržišta raste i potreba za ujednačenim računovodstvenim sustavom. Kako bi se zadovolji potreba za harmonizacijom i ujednačavanjem normi, Europska Komisija kreira i donosi niz sustava za olakšano poslovanje poslovnih subjekata. Jedan od takvih sustave jest FADN, koji je utemeljen 1965. godine a bavi se prikupljanjem knjigovodstvenih podataka određenih poljoprivrednih gospodarstava na godišnjoj osnovi. Osim FADN sustava postoje i Međunarodni Računovodstveni Standardi (MRS-ovi) koji propisuju računovodstvene postupke prezentacije kod financijskih izvještavanja te objavljivanja vezanih uz poljoprivrednu aktivnost. Hrvatski Standardi Financijskog Izvještavanja (HSFI) predstavljaju računovodstvena načela i pravila koja računovodstvena struka koristi pri sastavljanju i prezentiranju financijskih izvještaja.

Ključne riječi: poljoprivreda, Međunarodni računovodstveni standard 41, Hrvatski standard financijskog izvještavanja 17, FADN.

Summary: Due to the increasing expansion of the market, there is a certain need for uniform accounting system. In order to meet the needs for harmonization and standardization of norms, European Commission creates and delivers a range of systems to facilitate the needs of business enterprises. One of the systems is FADN, which was founded in 1965 and its task is collecting accounting data of some of the farms on an annual basis. Besides the FADN system, there are the International Accounting Standards (IAS's) which are prescribing accounting procedures of presentations in financial reporting and disclosure related to agricultural activity. Croatian Financial Reporting Standards (CFRS) represent the accounting principles and rules that the accounting profession are using in the preparation and presentation of the financial reports.

Key words: Agriculture, International accounting standard 41, Croatian financial reporting standard 17, FADN.

Datum obrane: